



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 16327.001171/2006-15  
**Recurso nº** 163.205 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-001.308 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 24 de abril de 2012  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** Fazenda Nacional  
**Interessado** Cia Agrícola Luiz Zillo e Sobrinhos

**ASSUNTO: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido- CSLL**

**Exercício: 2003**

CSLL - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR – IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA - O artigo 19 da Medida Provisória nº 1858-6, de 29 de junho de 1999, não incide sobre os lucros que tenham sido gerados antes do período de 90 dias, contados a partir da publicação do ato normativo em referência, ainda que disponibilizados após aquela data.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres

Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto), Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias e Suzy Gomes Hoffmann.

## Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com a decisão proferida pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, traduzida no Acórdão nº 1301-00132, ingressou, no prazo regimental, com recurso especial invocando divergência com o julgamento consubstanciado no Acórdão 107-09.351, da 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, especificamente no ponto em que tratada a questão da não sujeição à CSLL dos lucros auferidos anteriormente à eficácia da lei que instituiu a tributação.

O Acórdão recorrido, no que interessa ao recurso especial, ostenta a seguinte ementa:

*CSLL - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA - O artigo 19 da Medida Provisória nº 1858-6, de 29 de junho de 1999, não incide sobre os lucros que tenham sido gerados antes do período de 90 dias, contados a partir da publicação do ato normativo em referência, ainda que disponibilizados após aquela data.*

O paradigma indicado pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, em posição oposta, assim entendeu:

*CSLL — LUCROS NO EXTERIOR - O fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro ocorre no momento em que se considera disponibilizado os lucros auferidos pela empresa coligada ou controlada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Se os lucros auferidos no exterior de anos anteriores foram considerados disponibilizados após a vigência da MP nº 1858-6, de 29/06/99, não há falar em aplicação retroativa da lei.*

O Presidente da Terceira Câmara deu seguimento ao recurso, por atendidos os requisitos formais e demonstrado o dissídio jurisprudencial.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso atende os pressupostos que o legitimam. Dele conheço.

A matéria a reclamar uniformização de jurisprudência diz respeito à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre lucros auferidos por intermédio de controlada ou coligada no exterior, gerados antes da vigência da Medida Provisória nº 1858-6, de 29 de junho de 1999, porém disponibilizados já na vigência da norma.

O voto condutor do acórdão guerreado assim fundamenta a decisão:

*“Tendo sido a MP nº 1858-6 publicada no Diário Oficial da União em 30/06/1999, seus efeitos sobre a CSLL somente se podem fazer sentir após o decurso do prazo nonagesimal, previsto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal, ou seja, após 28/09/1999.*

*Não se há de confundir o momento em que os lucros são auferidos pela coligada no exterior com o momento em que devem ser oferecidos à tributação pela investidora no Brasil. Os lucros auferidos no exterior anteriormente a 28/09/1999, ainda que disponibilizados após essa data, não podem ser objeto de tributação pela CSLL.”*

Nesse passo, se reporta as considerações do Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, constantes do voto vencedor que conduziu o acórdão 103-22.718, que explanam sua linha de raciocínio:

*“(…) a Constituição, por intermédio dos seus artigos art. 150 (III), e 195 (§6), indica o caminho do planejamento, da previsibilidade, homenageando a segurança jurídica.*

*Entender como tributáveis pela CSLL os lucros anteriores à MP 1.858-6/99 constitui afronta à proibição constitucional. É verdade que o fato gerador se dá no período de apuração da disponibilização. No entanto, tal afirmação só se revela verdadeira no caso dos lucros formados a partir do momento para o qual já havia a previsão legal de tributação, aqueles abstratamente alcançados pela hipótese de incidência tributária. Esta é a interpretação que se harmoniza com a vedação constitucional à não surpresa tributária. Do contrário, estar-se-ia a considerar possível que a lei trouxesse para o campo de incidência tributária fato econômico passado, exatamente como no caso concreto ora examinado nestes autos, em que inexistia previsão de tributação pela CSLL dos lucros no momento da sua apuração, formação ou geração na empresa estrangeira.”*

O paradigma, por seu turno, assim fundamenta seu entendimento:

*“O fato gerador a ensejar a incidência da Contribuição ocorre no momento em que se considera disponibilizado os lucros auferidos pela empresa coligada ou controlada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Antes da vigência da MP nº 1858-6, os lucros auferidos no exterior pelas empresas mencionadas não foram disponibilizados à recorrente. O fato gerador objeto do litígio ocorreu somente em 2001, portanto não há falar em retroatividade da lei.”*

Não me parece que a melhor interpretação seja a conferida pela antiga Sétima Câmara, senão vejamos:

Antes da publicação da Lei nº 9.249/95, os resultados auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil poderiam ser excluídos da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro - CSLL.

Por seu turno, o artigo 25 da Lei 9.249/95 alterou essa situação, ao determinar o cômputo, na apuração do lucro real, dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos por pessoa jurídica em qualquer operação praticada no exterior.

Por sua vez, o art. 2º da IN 38/96, que disciplinou a matéria, introduziu regra quanto ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador (reproduzida no § 1º do art. 1º da Lei 9.532/97).

No entanto, a previsão para a sujeição dos lucros auferidos por controladas/coligadas no exterior à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, só surgiu com a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999. Bem por isso, a IN 38/96, no seu artigo 15, previu:

**Art. 15.** *Os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, não integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.*

Quanto à tributação de lucros gerados no exterior antes da previsão legal para sua tributação no Brasil, é preciso distinguir, dentro do fato gerador, o critério material do critério temporal.

Ao dissecar o fenômeno da incidência tributária, ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho que a regra matriz de incidência é que define a incidência fiscal, normatiza a obrigação principal. É ela que estabelece o critério material, espacial e temporal presentes obrigatoriamente na hipótese de incidência.

O critério material de uma norma que institui tributo é composto por um verbo (que pode exprimir uma ação ou um estado: ser, estar, permanecer) e um complemento do predicado verbal. No caso em análise, o verbo núcleo da hipótese de incidência é *auferir* (lucro por intermédio de coligada ou controlada no exterior), e o critério temporal é o momento em que se dá a disponibilização, conforme previsto na norma.

Se não há uma lei vigente que institua como critério material o auferimento de lucros, tais lucros auferidos escapam à incidência, não podendo, portanto, ser alcançados por norma posterior que o faça.

Assim, lucros gerados no exterior antes da Lei nº 9.249/95, não se sujeitam à tributação sequer pelo imposto de renda, como expressamente previsto pelo art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 38/96, *verbis*:

*Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos Antes de 1996.*

**Art. 16.** *As disposições desta Instrução Normativa não se aplicam em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados.*

Da mesma forma, não havendo previsão legal, antes da edição da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999, para sujeitar os lucros auferidos no exterior à incidência da CSLL, os lucros que tenham sido gerados antes do período de 90 dias, contados a partir da publicação do ato normativo em referência, ainda que disponibilizados após aquela data, não se submetem à tributação no Brasil.

Isto posto, NEGOU provimento ao recurso da D. Procuradoria da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2012

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri